

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 512/2015-T

Tema: IS – Terrenos para construção - Verba n.º 28.1. da TGIS

Decisão Arbitral ¹

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 4 de Novembro de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda., Pessoa Colectiva n.º..., matriculada sob o mesmo número na Conservatória do Registo Comercial de Loures e com sede na Rua..., ..., na..., Loures (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 29 de Julho de 2015, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare a “(...) a ilegalidade da *Liquidação de Imposto de Selo referente ao ano de 2014, verba 28.1 da TGIS, datada de 20/03/2014, relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o art. ... da freguesia de..., concelho de Oeiras, no montante de € 12.253,08 (...)*”.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite, em 29 de Julho de 2015, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Requerida na mesma data.
- 1.4. Em 3 de Agosto de 2015, a Requerente apresentou requerimento no sentido de requerer a substituição do documento nº 6 (junto com o constituição de tribunal arbitral) pelo “(...) *documento correcto que agora se junta*”.

- 1.5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 13 de Outubro de 2015, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 4 de Novembro de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral, em 5 de Novembro de 2015, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.8. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.9. Em 9 de Dezembro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que *“deve o pedido de declaração de inconstitucionalidade e conseqüente anulação da liquidação controvertida ser julgado improcedente, absolvendo-se a AT do pedido”*.
- 1.10. Na mesma Resposta, a Requerida informou o Tribunal Arbitral que o processo administrativo *“(…) é composto unicamente pelas liquidações controvertidas (...)”, “(...) as quais, já foram juntas aos autos pela Requerente (...)”*.²

² Na verdade, trata-se de apenas uma liquidação de Imposto do Selo materializada, por razões de cobrança, em vários documentos de cobrança.

- 1.11. Por despacho arbitral de 9 de Dezembro de 2015, foram ambas as Partes notificadas no sentido de se pronunciarem, no prazo de 5 dias, sobre a possibilidade de dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como sobre a possibilidade de dispensa de apresentação de alegações.
- 1.12. A Requerida, em 10 de Dezembro de 2015, apresentou requerimento no sentido de que “(...) *nada tem a opor (...) ao projecto de dispensa da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, prescindindo, igualmente, da realização de alegações escritas (...)*”.
- 1.13. A Requerente não se pronunciou relativamente ao teor do despacho arbitral identificado no ponto 1.11., supra (nesta matéria vide ponto 1.16., abaixo).

1.14. Nestes termos, por despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 22 de Dezembro de 2015, e em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º RJAT, do contraditório [alínea a)] da igualdade das partes [alínea b)], da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis, previsto no artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, decidiu este Tribunal Arbitral o seguinte:

1.14.1. Prescindir da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;

1.14.2. Prescindir da apresentação de alegações;

1.14.3. Designar o dia 15 de Janeiro de 2016 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

1.15. A Requerente foi ainda advertida que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”* (o que veio a efectuar em 14 de Janeiro de 2016).

1.16. Contudo, a Requerente, em 14 de Janeiro de 2016, veio apresentar requerimento no sentido de requerer que fosse revogado o despacho arbitral de 22/12/2015 (com base na pretensão que, nessa data, ainda estava a decorrer o prazo de 5 dias concedido para se pronunciar sobre a possibilidade de dispensa de reunião e de alegações) e fosse admitida a factualidade superveniente alegada nos parágrafos 7 e 8 do requerimento apresentado (pedido de junção dos documentos relativos ao pagamento da 2ª e 3ª prestações do Imposto de Selo, cuja liquidação se impugna no presente processo).

1.17. Adicionalmente, *“na hipótese da factualidade acima alegada (...) não ser impugnada pela Recorrida”* a Requerente *“não se opõe à dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como prescinde da apresentação de alegações”*.

1.18. Por despacho arbitral, datado de 14 de Janeiro de 2016, foi decidido:

- 1.18.1. *“Aceitar a apresentação do requerimento acima identificado, dando-se dele conhecimento à Requerida”*;
- 1.18.2. *“Mandar notificar a Requerida para se pronunciar, no prazo de 5 dias, sobre o teor do requerimento (...) quanto á factualidade apresentada no parágrafo nº 7 e nº 8 do mesmo”*;
- 1.18.3. *“Dar sem efeito o despacho arbitral de 22/12/2015 (...)”*;

1.18.4. Dar “*sem efeito a data de 15/01/2016 para prolação da decisão arbitral, devendo a mesma ser reagendada, para data a fixar em novo despacho arbitral, após decurso do prazo acima previsto (...)*” no ponto 1.18.2., supra.

1.19. A Requerida veio apresentar, em 20 de Janeiro de 2016, requerimento no sentido de nada ter a “*(...) obstar à factualidade apresentada nos pontos 7 e 8 do requerimento apresentado pela Requerente a 14-01-2016*”, acrescentando que “*(...) independentemente da factualidade a que se referem os parágrafos 7 e 8 do requerimento apresentado (...) ser ou não superveniente à propositura da (...) acção arbitral, não se vislumbra qual a utilidade (...) da respectiva junção de documentos, porquanto, (...) se traduzem em singelas notas de cobrança*”, “*(...) que (...) não são de per si impugnáveis (...)*”.

1.20. Com efeito, no entender da Requerida, a Requerente “*(...) limitou-se a juntar os documentos que demonstram o pagamento (em cobrança coerciva) das 2ª e 3ª prestações da liquidação impugnada – o que, em nada influencia a análise do mérito da questão*”, pelo que veio também reiterar “*o teor do requerimento apresentado pela Requerida, no qual se prescinde da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como da apresentação de alegações*”.

1.21. Adicionalmente, a Requerida apresentou também contra-argumentação quanto à contagem do prazo aplicável às notificações das Partes, nomeadamente da Requerente, os quais, tendo em consideração “*o teor do despacho arbitral de 14 de Janeiro de 2016 (...) e a revogação do despacho arbitral de 22 de Dezembro de 2016*” [dando-se sem efeito a data de 15 de Janeiro de 2016 (para a prolação da decisão arbitral) de modo a dar a possibilidade de exercício do contraditório, pela Requerida, face ao requerimento apresentado pela Requerente].

1.22. Por despacho arbitral, datado de 26 de Janeiro de 2015, foi decidido, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º RJAT, da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado nos artigos 19º e 29º, nº 2 do RJAT:

1.22.1. Não analisar “*a questão da notificação (ou da alegada não notificação do mandatário da Requerente) dos despachos arbitrais de Dezembro de 2015 porquanto se revelaria como um acto inútil (e sem consequências), limitado por lei, de acordo com o artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC) [aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT]*”.³

1.22.2. Em matéria da alegada “*factualidade superveniente ao pedido de pronúncia arbitral*”, não admitir a junção dos documentos relativos ao pagamento da 2ª e 3ª prestação do Imposto do Selo relativo ao ano 2014 porquanto, tendo em consideração que a Requerente, no pedido de pronúncia arbitral, já veio requerer “*(...) que seja declarada a ilegalidade da Liquidação de Imposto de Selo referente ao ano de 2014, verba 28.1 da TGIS, datada de 20/03/2014, relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o art. ... da freguesia de Carnaxide (...), no montante de € 12.253,08 (...)*”, o requerimento agora apresentado para junção dos dois documentos acima identificados (formulado com base na alegada superveniência dos mesmos), em nada contribui para a apreciação jurídica da procedência daquele pedido de pronúncia arbitral (quanto à legalidade da liquidação), não havendo sequer, ao contrário do que refere a Requerente, qualquer ampliação do pedido de pronúncia arbitral (sublinhado nosso).⁴

1.22.3. Prescindir da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT.

1.22.4. Prescindir da apresentação de alegações;

1.22.5. Reagendar a data para a prolação da decisão arbitral para o próximo dia 29 de Janeiro de 2016.

³ Acto inútil atentos os motivos invocados na parte final do ponto 1.21., supra.

2. CAUSA DE PEDIR

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

Tempestividade e objecto do Pedido

2.1. Começa por esclarecer que *“a Nota de Cobrança nº 2015 ..., relativa à 1.ª prestação do IS (...) em causa, no montante de € 4.084,36, tinha como data limite de pagamento o mês de Abril de 2015”* e que *“ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (...), o pedido de constituição de tribunal arbitral pode ser apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte, significando que o presente pedido pode ser apresentado até ao dia 29/07/2015”*, *“pelo que, a Requerente está em tempo de apresentar o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, e correspondente pedido de pronúncia arbitral”*.

2.2. Adicionalmente, a Requerente esclarece que *“(...) o presente pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a totalidade do Imposto de Selo – liquidado ao abrigo da verba 28.1, com referência ao ano de 2014, no montante indicado de € 12.253,08 (...)”*.

Dos fundamentos do pedido – dos vícios formais

Da falta de autor do acto

2.3. Neste âmbito, começa a Requerente por referir que *“uma análise rápida das Notas de Cobrança notificadas (...) mostra logo que aquelas (...) não contêm todos os*

⁴ Neste sentido, vide também ponto 2.2. desta decisão.

elementos que deveriam ser obrigatoriamente notificados ao contribuinte (...), nomeadamente a indicação do autor do acto (...)", não estando "(...) aqui em causa a nulidade da notificação (...)" mas "(...) a falta de autor da Liquidação (...) que é, em primeira linha, um vício do acto tributário notificado, ou seja, da Liquidação".

- 2.4. Com efeito, segundo a Requerente *"não foi dado a conhecer (...) o acto tributário da Liquidação, mas tão-só as Notas de Cobrança, sendo que destas Notas não consta a indicação da autoridade que praticou a Liquidação, nem a respectiva assinatura (...)", "e não se diga que a circunstância de o logotipo da Autoridade Tributária e Aduaneira (...) surgir na Nota de Cobrança vale como indicação do autor do acto"* pois *"(...) no mesmo documento surge ainda a menção ao Serviço de Finanças de Loures – ..., não se podendo presumir daí que tenham sido estas entidades as autoras do acto"*, concluindo a Requerente que *"estamos (...) perante um acto tributário que impõe à Requerente um tributo mas que não tem autor definido"*.
- 2.5. Assim, para a Requerente, *"um acto sem autor não pode valer como acto tributário, pois carece de um dos seus elementos essenciais (...)"* sendo, assim, *"a Liquidação (...) nula nos termos do art. 133.º, n.º 1, do CPA, e fundamento de impugnação ao abrigo do disposto no art. 99.º, alínea d), do CPPT, nulidade cuja declaração desde já se requer"*.^{5 6}

⁵ Neste âmbito, no sentido de esclarecer o que se deve entender por "elementos essenciais", e embora a doutrina não seja unânime quanto à referida questão (não parece divergir quanto ao desvalor dos actos sem autor), cita a Requerente José Carlos Vieira de Andrade, que considera que *"elementos essenciais são os indispensáveis para que se constitua qualquer acto administrativo, incluindo os que caracterizam cada espécie concreta. Assim, não pode valer como acto administrativo, uma decisão sem autor, sem destinatário, sem fim público, sem conteúdo, sem formas, ou com vícios graves equiparáveis a tais carências absolutas, em função do tipo de acto administrativo"* (Validade do Acto Administrativo, in DJAP, VII, pág. 587) e Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, que consideram *"os elementos essenciais correspondem aos elementos do acto administrativo (subjectivos, objectivos, materiais, formais e funcionais). A falta de um elemento essencial para efeitos do artigo 133.º, n.º 1 do CPA corresponde à sua ausência total e não à mera existência de um vício que o afecte"* pelo que *"para um acto ser nulo por aplicação do critério em causa tem de lhe faltar o autor, os destinatários, o objecto, o conteúdo, a forma, todas as formalidades, o fim ou os motivos; não basta que haja um vício que afecte qualquer desses elementos"* (in "Direito Administrativo Geral", Dom Quixote, tomo III, págs. 160 e 161).

⁶ Adicionalmente, refere ainda a Requerente que *"a jurisprudência vem considerando que a violação dos elementos essenciais do acto administrativo tem a ver com a densificação desses elementos (isto é, os sujeitos, a vontade, o objecto e o fim público), que decorre do tipo de actos em causa ou da gravidade dos*

Da falta de audição prévia

2.6. Para a Requerente, estando “*em causa a liquidação do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, relativamente ao ano de 2014*”, “*trata-se de um imposto relativamente novo, liquidado ao sujeito passivo sem se lhe dar a oportunidade de pronunciar-se antes da liquidação (...)*”, pelo que entende a Requerente que “*a omissão da audição prévia consubstanciou (...) a preterição de formalidade essencial, projectando-se como vício invalidante da Liquidação, que constitui fundamento da sua anulação (...)*”.

Dos fundamentos do pedido – dos vícios de lei

Da duplicação de colecta

2.7. Nesta matéria, alega a Requerente que “*(...) no caso concreto, o facto tributário sobre que incidiu o IS foi a titularidade, pela Requerente, como proprietária, em 31 de Dezembro de 2014, do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., concelho de..., sob o art..., com um VPT de € 1.225.308,25*” e “*como é fácil de ver, o facto tributário sobre que incidiram o IMI e o IS foi exactamente o mesmo*”, sendo “*também o período em questão (...) o mesmo para os dois impostos, ou seja, 2014 - a titularidade do prédio a 31 de Dezembro desse ano*”.

2.8. Com efeito, conclui a Requerente que “*estando perante prédios urbanos habitacionais ou terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, com um VPT igual ou superior a € 1.000.000, não há dúvida de que ambos os impostos, IMI e IS (verba 28.1), tributam a mesmíssima situação fáctica, a mesmíssima realidade, a mesmíssima capacidade económica*” pelo que

vícios que os afecta (cfr. neste sentido acórdãos STA, de 05/06/2002, de 16/09/2001, 21/03/2002, 14/05/2002, proferidos nos proc. 47332, 43832, 221/02 e 47825)”.

“(…) deve a liquidação de IS (…) em questão ser anulada, com todas as consequências legais daí decorrentes”.⁷

Da inconstitucionalidade - violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça e da igualdade e da imparcialidade

2.9. Neste capítulo, a Requerente alega que “o prédio (...) sobre o qual recaiu a Liquidação é um terreno para construção urbana (...)”, que “(...) corresponde ao Lote 43 do Alvará de Loteamento n.º .../2009, emitido pela Câmara Municipal de Oeiras, e é destinado à construção de 3.775 m² de habitação, 70 m² de comércio/serviços e como tal foi inscrito na matriz urbana respectiva e avaliado subsequentemente (...)”.

2.10. Por outro lado, esclarece a Requerente que “desenvolve a actividade de construção de edifícios e de compra e venda de bens imóveis (...)” e que “o terreno em causa destinava-se, à data de 31/12/2014 (...) a construção, sendo fiscalmente um prédio da espécie ou tipo terreno para construção (...)”, sendo seu entendimento que “a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (...)” que “veio alterar a redacção da verba 28.1 da TGIS (...) tendo (...) passado incluir para efeitos de tributação, a partir de 01/01/2014, os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP”, “(...) é inconstitucional (...)”.

2.11. Com efeito, segundo a Requerente, “ao tributar, para efeitos de IS, os terrenos para construção, a lei não está verdadeiramente a tributar a detenção de bens de luxo (...) mas a tributar uma actividade económica ou (...) os bens afectos ao desenvolvimento de uma actividade económica (...) tributação que se reputa de inconstitucional”.

⁷ Nesta matéria, cita a Requerente a anotação de Teixeira Ribeiro ao Acórdão do STA de 21 de Janeiro de 1987 (in Revista de Legislação e de Jurisprudência, 120.º Ano, págs. 277 e 278), na qual “em situação que se pode considerar quase paralela à que aqui se discute”, “defendeu que a Contribuição Industrial e o Imposto

- 2.12. Assim, no entender da Requerente, *“esta norma de incidência tributária (...) afigura-se inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça e da igualdade e da imparcialidade (...) razão pela qual deve ser desaplicada”* pois *“como já se viu, fruto da apontada nova redacção da verba 28.1 da TGIS, a actividade económica das empresas que se dedicam à construção de edifícios para habitação ou que negociam na urbanização e/ou compra e venda de terrenos daquele tipo estariam (...) a ser claramente penalizadas, quando comparadas com outras empresas que possuam em carteira terrenos para construção de edifícios destinados a comércio, serviços ou indústria, bem como quando comparadas com outras empresas que, para o desenvolvimento da sua actividade económica, são proprietárias de edifícios destinados a comércio, serviços ou indústria, cujo valor patrimonial tributário seja superior a 1 milhão de euros”*.
- 2.13. Assim, para a Requerente, *“(...) a tributação da situação de titularidade de um terreno destinado a habitação, cujo VPT seja igual ou superior a um milhão de euros, e a não tributação da titularidade de outro terreno destinado a fim diferente da habitação, com VPT idêntico ou mesmo superior (...), viola frontalmente o princípio constitucional da igualdade tributária – e o princípio da capacidade contributiva que decorre deste”, “pois cria-se uma discriminação, sem fundamento de qualquer espécie, entre os titulares dos dois terrenos em causa (...)”*.^{8 9 10}

de Mais-Valias eram impostos da mesma natureza, da mesma índole, independentemente até de estabelecerem taxas de tributação diferentes sobre o mesmo rendimento”.

⁸ Neste âmbito, cita a Requerente Nuno Sá Gomes (in *Lições de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, 1984, págs. 173 e 174), segundo o qual *“há que distinguir, como corolários do princípio geral de direito fiscal da igualdade tributária, o princípio da generalidade (igualdade fiscal subjectiva) e o princípio da uniformidade na tributação da riqueza (igualdade fiscal objectiva) (...)”*.

⁹ Ainda na mesma matéria, cita a Requerente o teor do Acórdão n.º 306/2010 do Tribunal Constitucional, publicado no *Diário da República*, 2.ª Série, n.º 186, de 23 de Setembro de 2010, no qual, citando, Casalta Nabais (in *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, 2009, pp. 151 e 152), que refere que *“o princípio da igualdade fiscal tem ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério — o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”*.

¹⁰ Adicionalmente, refere o dito Acórdão que *“em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas” nomeadamente “(...) na uniformidade da lei de imposto, no*

2.14. Assim, “*não restam dúvidas de que o IS ora liquidado à Requerente viola manifestamente o princípio constitucional da igualdade (...) porque (i) é baseado numa norma que trata de forma bem diferente contribuintes que se encontram em situações idênticas, não sendo a medida da diferença aferida pela sua real capacidade contributiva e (ii) é baseado numa solução legal arbitrária desprovida de qualquer fundamento racional*”.

Da violação de lei: o terreno é (também) para comércio/serviços

2.15. Defende ainda a Requerente que “*ainda que se entendesse não existir motivo para desaplicar, com base em inconstitucionalidade, a norma acima identificada (...) a liquidação aqui impugnada afigura-se (...) ilegal porquanto o lote de terreno da Requerente não é subsumível à previsão da norma em causa*” pois destinando-se “*(...) à construção de habitação, conjuntamente com comércio/serviços (...) não cai directamente na previsão da Verba 28.1.*”, pelo que “*(...) atendendo ao princípio da tipicidade do imposto, o imposto apurado (...) seria sempre ilegal*”.

2.16. Em resumo, para a Requerente “*não pode deixar de julgar-se que o acto tributário impugnado viola a norma prevista na Verba 28.1 da TGIS – na medida em que a mesma não prevê a tributação de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja conjuntamente para habitação e comércio/serviços, mas apenas aqueles cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação e, como tal, deverá ser anulado*”.

Do reembolso do imposto pago, com juros indemnizatórios

tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva (...)” e “*(...) no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional*” (sublinhado nosso).

- 2.17. Neste âmbito, a Requerente esclarece que os pagamentos efectuados “(...) visaram tão-só evitar a prossecução da execução fiscal sobre outros bens da Requerente (...)”, pelo que entende que “(...) tem direito a que os montantes pagos lhe sejam reembolsados (...) acrescidos de juros indemnizatórios (...)”.
- 2.18. Em suma, conclui a Requerente que “o acto tributário que ora se impugna padece de vícios de forma e de lei, geradores das ilegalidades e inconstitucionalidades assinaladas, pelo que deve ser erradicado”.
- 2.19. Assim, “requer que o presente pedido de pronúncia arbitral seja (...) julgado procedente, por provado, declarando-se nula ou anulando-se a Liquidação, por violação dos preceitos legais e princípios constitucionais citados (...)” e que “(...) em consequência do deferimento do presente pedido de pronúncia arbitral, seja efectuado o reembolso do valor (...) que a Requerente já pagou, acrescido de juros indemnizatórios contados desde as datas de pagamento até ao efectivo reembolso”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo invocado os seguintes argumentos:

Da inexistência de autor do acto

3.2. No que diz respeito a esta matéria, segundo a Requerida, as alegações da Requerente de “(...) *que a liquidação não contém a indicação do seu autor e a respectiva assinatura (...) sendo nula (...)*”, “(...) *carecem totalmente de fundamento (...)*”, porquanto, “(...) *como se pode verificar nos documentos (...) todos estes elementos constam das notas de cobrança em causa, i.e., (...) identificação do organismo ou serviço processador (...), período a que respeita, número atribuído ao documento, identificação da entidade devedora, incluindo o número de identificação fiscal, natureza da receita, montante da receita, data limite de pagamento*”.

3.3. Adicionalmente, refere a Requerida que “*consta ainda do documento: a liquidação do imposto (identificação do prédio e seu valor patrimonial tributário (VPT), taxa aplicada e valor apurado, meios de defesa e prazos para reagir*”.

3.4. Por outro lado, entende a Requerida que “(...) *este vício arguido pela Requerente é um vício que, a ser considerado procedente, afecta não a liquidação impugnada, mas sim o acto de notificação da liquidação, tendo (...) como consequência a nulidade do ato de notificação (...) e a ineficácia do acto tributário subjacente*”.¹¹

3.5. Ora, tendo em consideração que “(...) *a competência deste Tribunal Arbitral está (...) limitada à apreciação das (...) pretensões*” elencadas no artigo 2º do RJAT,

¹¹ Neste sentido, cita a Requerida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, prolatada no processo n.º 0251/2012, de 26-09-2012, bem como, no mesmo sentido, “os acórdãos 02.02.2011, recurso 803/10, de 28/09/2011, recurso 473/11, e de 20.06.2012, recurso 378/12 (...)”.

“(...) resulta que o presente Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar questões relativas à ineficácia da liquidação impugnada”.^{12 13}

Da (alegada) falta de fundamentação

3.6. Nesta matéria, entende a Requerida que *“(...) resulta demonstrado que a Requerente entendeu perfeitamente o sentido e alcance das liquidações, como resulta do próprio exercício jurídico-argumentativo que faz agora no presente pedido de pronúncia arbitral”, “pelo que não se pode deixar de concluir (...) que não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do ato e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido”.*¹⁴

3.7. Ora, *“da análise da liquidação impugnada parece resultar claro que a AT considerou que os prédio urbano em apreço, era subsumível ao conceito de terreno para construção com afectação habitacional e por esse motivo tributou a Requerente, na qualidade de proprietária desse prédio, em imposto do selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS”, pelo que entende a Requerida que “esta fundamentação afigura-se elucidativa (...) para decidir nos termos que decidiu, especialmente se tivermos em conta que se trata de um ato de massa”.*

¹² Nesta matéria, e citando Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, refere ainda a Requerida que *“(...) sustenta a doutrina quanto aos requisitos da decisão do procedimento tributário que a decisão do procedimento tributário, sendo um acto definidor da posição da administração tributária perante os particulares, deve obedecer aos requisitos gerais dos actos administrativos (...)”, sendo que “(...) todas estas menções devem ser enunciadas de forma clara, precisa e completa, de modo a poderem determinar-se inequivocamente o sentido e alcance do acto e os seus efeitos jurídicos”. “A não observância do preceituado nestas disposições é susceptível de conduzir à anulação do acto por vício de forma”. “No entanto, deverá ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que visava atingir com a imposição deste conteúdo, que designadamente que o seu destinatário se apercebeu do seu exacto alcance” (in “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, 4ª Edição, Encontro da Escrita Editora, 2012, pag.674).*

¹³ No mesmo sentido, refere a Requerida as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos nº 42/2013 T, nº 355/2014 T e nº 532/2014 T.

¹⁴ Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (processo nº 0105/12 de 30-01-2013).

Da falta de audiência prévia

3.8. Neste âmbito, sustenta a Requerida que, tendo em conta que o direito de audiência “(...) é apenas dispensado (...) (i) no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação ou petição lhe seja favorável; e (ii) no caso de a liquidação se efectuar oficiosamente com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação de declaração em falta, sem que o tenha feito”, no caso em análise, dado que “a liquidação impugnada, na medida em que se limita a aplicar uma taxa fixa ao VPT que foi fixado, em resultado da declaração apresentada pela Requerente, e com a participação da Requerente (...)” considera-se, neste caso, “(...) que a Requerida estava dispensada de notificar a Requerente para exercer o direito de audiência prévia”.

Da alegada (mas inexistente) duplicação de colecta

3.9. Também quanto a esta matéria não concorda a Requerida com os argumentos invocados pela Requerente porquanto “*não obstante as remissões efectuadas pelo CIS, para o CIMI, à semelhança das inúmeras remissões efectuadas entre Códigos no ordenamento jurídico-tributário português, é incontestável que estamos perante dois impostos distintos na sua natureza*”.^{15 16}

3.10. Assim, segundo a Requerida, “*a duplicação de colecta verifica-se sempre que, estando paga uma colecta, se liquida e exige outra da mesma natureza, em relação*

¹⁵ Neste âmbito, segundo a Requerida, seguindo a doutrina de João António Valente Torrão (in “*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*”, Almedina, 2005, p. 818, em anotação ao art.º 205.º do CPPT), “*a duplicação de colecta depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos: a) pagamento anterior e por inteiro de um tributo; b) exigência da mesma ou de diferente pessoa de tributo de igual natureza; c) o tributo deve ser referente ao mesmo facto tributário, e ao mesmo período de tempo*”.

¹⁶ Neste mesmo sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 8-11-2012 (Proc. nº 01128/05.6BEPRT), que decidiu “*serem requisitos cumulativos para a verificação de duplicação de colecta: a) unicidade dos factos tributários; b) identidade da natureza entre a contribuição ou imposto e o que de novo se exige; c) coincidência temporal do imposto pago e o que de novo se pretende cobrar (...)*”

ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”, sendo “(...) falaciosa a inferência que a Requerente retira da sua tese (...)”.

Das alegadas (mas inexistentes) inconstitucionalidades da liquidação - do princípio da igualdade stricto sensu e na sua vertente do princípio da capacidade contributiva

3.11. Nesta matéria, refere a Requerida que *“as decisões mais recentes do Tribunal Constitucional, na vertente que aqui nos interessa, assinalam correctamente que o princípio da igualdade obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, i.e., as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”.*

3.12. Ora, segundo a Requerida, *“(...) não deverá o Tribunal Arbitral aferir ou discutir da bondade da medida legislativa e do seu alcance, devendo-se cingir à sua apreciação na vertente da sua conformação (...) com o texto constitucional”, “ou seja, este Tribunal deverá (...) tão-somente verificar se a solução legislativa se apresenta em absoluto intolerável ou inadmissível, de uma perspetiva jurídico-constitucional, por (...) não encontrar qualquer fundamento inteligível, verificando se, no caso em apreço, se estabeleceram distinções discriminatórias, ou seja, desigualdades de tratamento (...) sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objetiva e racional”, o que não aconteceu, porquanto, “(...) a verba 28 é uma norma conforme a Constituição da República Portuguesa”¹⁷.*

3.13. Com efeito, para a Requerida, *“é, inequivocamente, uma norma de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preenchem os respetivos pressupostos de facto e de direito”.*

¹⁷ Vide, neste sentido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 528/2012, de 7 de Novembro.

- 3.14. Ou seja, *“o facto de o legislador estabelecer um valor (€1.000.000,00) como critério delimitativo da incidência do imposto, abaixo do qual não se preenche a previsão da norma tributária, constitui uma legítima escolha do legislador quanto à fixação do âmbito material dos imóveis habitacionais de luxo que se pretende tributar de modo mais gravoso, até porque qualquer outro valor de grandeza análoga assumiria, do mesmo modo, um carácter artificial (...)”*.
- 3.15. Com efeito, entende a Requerida que *“a diferente valoração e tributação de um imóvel com afetação habitacional face a um imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços, ou até a um prédio rústico, resulta da diferente aptidão dos imóveis em causa (habitação/serviços/comércio/indústria/atividade agrícola), a qual sustenta o diferente tratamento dado pelo legislador que, por razões económicas e sociais, decidiu, no âmbito da sua liberdade conformadora, afastar da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais”*.
- 3.16. Assim, para a Requerida, decorre *“da exposição de motivos (...) transcrita, das declarações do Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e do Relatório que acompanhou a Proposta de Orçamento de Estado para o ano de 2013, a intenção, inequívoca, do legislador integrar no esforço coletivo de combate ao défice orçamental e de cumprimento do programa de ajustamento (...) um conjunto alargado de setores da sociedade portuguesa, i.e., grupos, habitualmente desonerados destes encargos, que revelassem riqueza através da titularidade de imóveis cujo valor patrimonial tributário fosse igual ou superior a €1.000.000,00 dado que não podem ser sempre os mesmos (...) a suportar os encargos fiscais”*.¹⁸

¹⁸ Neste âmbito, a Requerida transcreve os motivos na origem da Proposta de Lei n.º 96/XII (disponível para consulta em www.parlamento.pt.) que esteve na génese da aprovação destas novas medidas fiscais, em especial, da criação deste novo tributo sobre os prédios urbanos de elevado valor com afetação habitacional, bem como as declarações do Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em representação do Governo proferidas aquando da discussão, na generalidade, daquela Proposta de Lei no Parlamento. Adicionalmente, refere ainda a Requerida que *“assume também relevo para o que aqui nos traz a referência ao Relatório que acompanhou a Proposta de Orçamento de Estado para o ano de 2013 (...)”*, bem como as declarações do Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e do Relatório que acompanharam a Proposta de Orçamento de Estado para o ano de 2013, no mesmo sentido, ou seja *“(...) integrar no esforço coletivo de combate ao défice orçamental e de cumprimento do programa de ajustamento, os setores da sociedade portuguesa que revelassem riqueza através da titularidade de imóveis cujo valor patrimonial tributário fosse*

3.17. Nestes termos, reitera a Requerida, “*para o legislador, a verba 28.1 da TGIS visava, reequilibrar a repartição dos sacrifícios, de modo a que estes não incidissem apenas sobre aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho (...)*” pelo que, em seu entender, se encontra “*(...) legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, porquanto tal medida é aplicável de forma indistinta a todos e quaisquer titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a €1.000.000,00 incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis*”.

Dos prédios com afectação diversa da habitacional

3.18. Neste âmbito, reitera a Requerida que “*a não inclusão dos prédios comerciais, industriais ou para serviços, é intuitiva em face das circunstâncias históricas, políticas, sociais e económica que envolveram a criação da verba 28.1. (...)*”, pelo que “*estamos (...) perante um legítimo critério de diferenciação (...) em nada violador dos ditames constitucionais, que impõe a limitação de incidência da tributação em causa aos prédios habitacionais de luxo ou com afectação habitacional, com exclusão e em detrimento dos prédios com afectações estritamente económicas*”.

3.19. Desta forma, prossegue a Requerida, “*como o tratamento diferenciado encontra justificação material bastante, mostra-se respeitado o princípio da igualdade, quer de per si, quer na sua dimensão da igualdade proporcional*”, pelo que “*entende a AT que a previsão da verba 28.º da TGIS não consubstancia qualquer violação do princípio da igualdade do art.º 13.º da CRP*”.

3.20. “*Na verdade, a medida implementada procura buscar um máximo de eficácia quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses públicos que não se consubstanciam em qualquer arbitrariedade da distinção feita pela Verba*

igual ou superior a €1.000.000, abrangendo assim equitativamente um conjunto alargado de setores da sociedade portuguesa (...)”.

28.1 em função da afectação habitacional dos prédios”, tratando-se pois, “(...) de uma opção legítima, legal e constitucional do legislador”.¹⁹

Da actividade prosseguida pela Requerente

3.21. Ora, prossegue a Requerida referindo que “*tendo em consideração as circunstâncias históricas excepcionais que presidiram à elaboração da norma (...), temos que a mesma não ofende qualquer princípio constitucional quando de forma abstracta e geral faz incidir o imposto objectivamente a toda e qualquer Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz (...) seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 (...), independentemente da natureza do proprietário, usufrutuário ou superficiário*”, chamando “*(...) ao esforço colectivo franjas da sociedade que antes estavam ao largo do espectro fiscal*”.

3.22. Neste âmbito, reitera a Requerida que “*encontra-se (...) legitimada a opção por este mecanismo de obtenção de receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade se resultasse manifestamente indefensável*”.

Da afectação do terreno a comércio e serviços

3.23. Para a Requerida, “*verifica-se que a este prédio apenas correspondem (...) as afectações de habitação (...) e comércio*” e que “*tratando-se de uma situação abrangida por notificações em massa, poderá a mesma gerar algumas*

¹⁹ Neste âmbito, cita a Requerida Acórdão de 11 de Novembro de 2015 do Tribunal Constitucional, no âmbito do processo nº 542/14, já se referindo às alterações introduzidas pela Lei nº 83-C/20123 de 31 de Dezembro, no sentido de “*(...) não julgar inconstitucional a norma da verba 28. e 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/20121, de 29 de outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00*”. Assim, refere a Requerida que “*(...) concluiu o douto tribunal que a norma sindicada, i.e., a verba 28 da TGIS, não enferma de nenhuma inconstitucionalidade, inexistindo qualquer violação dos princípios constitucionais conformadores da lei fiscal, especificadamente, dos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade*”.

irregularidades (...) ao considerar a afectação com maior percentagem (habitação) à totalidade do prédio”.

3.24. Ora, “ficando demonstrado que a afectação do prédio impugnado não é exclusivamente habitacional, deverá o Tribunal determinar apenas a anulação da liquidação na parte referente à afectação não habitacional daquele prédio, sendo de manter a liquidação na parte correspondente à afectação habitacional do mesmo, porquanto tal afectação se insere na norma de incidência da verba 28.1 TGIS”.

Juros indemnizatórios

3.25. Nesta matéria, refere a Requerida que “não se verificando, nos presentes autos (...) erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer indemnização, nos termos do disposto no art.º 53.º da LGT”.²⁰

Junção de Processo Administrativo

3.26. “No que concerne à falta de junção do PA, a Requerida informa (...) que aquele é composto unicamente pelas liquidações controvertidas, sendo certo que aquelas não foram objecto de qualquer fase graciosa prévia (...)”, pelo que “atenta a falta de instauração de qualquer processo gracioso ou informação adicional, o PA será composto unicamente pelas liquidações impugnadas, as quais, já foram juntas aos autos pela Requerente (...)”.

²⁰ Neste âmbito, cita a Requerida o Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (in “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, Vol. I, Áreas Editora, 6.ª Ed., 2011, anotação 5.ª ao artigo 61.º, pp. 531 e 532, que refere que “é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito. (...) Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele”.

3.27. Nestes termos, conclui a Requerida que *“as liquidações em crise consubstanciam uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de qualquer inconstitucionalidade, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a (...) Requerida do pedido”*.²¹

4. SANEADOR

4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

4.3. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

4.4. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.

4.5. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Dos factos provados

5.2. Consideram-se como provados os seguintes factos:

²¹ Nesta matéria, a Requerida cita as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 219/2013-T, n.º 4/2014-T, n.º 366/2014-T, n.º 517/2014-T e n.º 577/2014-T, bem como o Acórdão do Tribunal Constitucional, prolatado a 11 de Novembro de 2015, no âmbito do processo n.º 542/14.

- 5.2.1. A Requerente é proprietária de um prédio urbano (terreno para construção), inscrito na matriz predial urbana sob o nº U-..., da União de Freguesias de ...e..., no Concelho de Oeiras, cujo VPT está fixado em EUR 1.225.308,25 (conforme documento nº 5, anexado com o pedido).
- 5.2.2. A Requerente foi notificada, em 2015, para efectuar o pagamento da primeira prestação de Imposto do Selo respeitante ao ano de 2014, no montante de EUR 4.084,36, através do documento de cobrança nº 2015..., relativo à liquidação daquele imposto, datada de 20 de Março de 2015, no montante total de EUR 12.253,08 (conforme documento nº 1, anexado com o pedido).
- 5.2.3. A Requerente efectuou o pagamento do Imposto do Selo relativo à primeira prestação acima identificada em 9 de Junho de 2015, ou seja, fora da data limite de pagamento - Abril/2015 (conforme documento nº 1, anexado com o pedido).
- 5.2.4. A Requerente foi também notificada, em 2015, para efectuar o pagamento da segunda prestação de Imposto do Selo respeitante ao ano de 2014, no montante de EUR 4.084,36, através do documento de cobrança nº 2015..., relativo à liquidação daquele imposto, datada de 20 de Março de 2015, no montante total de EUR 12.253,08 (conforme documento nº 2, anexado com o pedido).
- 5.2.5. A data limite de pagamento da segunda prestação de imposto identificada no ponto anterior era Julho/2015 (conforme documento nº 2, anexado com o pedido).
- 5.3. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.
- 5.4. Dos factos não provados
- 5.5. Não foi obtida evidência, com o pedido de pronúncia arbitral, do pagamento respeitante à segunda prestação do Imposto do Selo respeitante ao ano de 2014, sem

que tal facto tenha implicações na apreciação da legalidade da liquidação subjacente àquele pedido.²²

5.6. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. Nos autos, a questão essencial a decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 83-C/2013 de 31 de Dezembro, nomeadamente, saber se:

6.1.1. Nessa norma se devem incluir os terrenos para construção e, em concreto;

6.1.2. Os terrenos para construção com VPT igual ou superior a EUR 1.000.000 se subsumem, ou não, na espécie prédios urbanos “*com afectação habitacional*”,

de modo a determinar se a liquidação de Imposto do Selo objecto do pedido de Pronúncia Arbitral enferma ou não de vício de violação daquela verba nº 28.1. (por erro sobre os pressupostos de direito), o que justificaria a declaração da sua ilegalidade e respectiva anulação.

6.2. Preliminarmente, deverão ser analisados cada um dos vício formais, alegados pela Requerente no pedido e cuja decisão se mostra pertinente em momento prévio à análise das questões acima enunciadas.

Da falta de autor do acto

6.3. Neste âmbito, a doutrina tem indicado como sendo condições de existência de um acto administrativo, a existência de:²³

²² Nesta matéria, vide pontos 1.16. a 1.22., supra.

- a) Sujeito, que é o órgão ou agente administrativo;
- b) Objecto, que é o que é o facto tributário;
- c) Forma, que é dada pela conduta unilateral da administração;
- d) Conteúdo, que abarca a definição de uma situação jurídica concreta no exercício de um poder de autoridade;
- e) Publicidade.

²³ Neste sentido, vide com as necessárias adaptações, o AC TCAS nº 01156/06, de 23 de Maio.

- 6.4. Na situação em análise, o acto tributário em causa (i. é, a liquidação de Imposto do Selo) reveste os requisitos necessários de existência na ordem jurídica pois:
- 6.4.1. Tem sujeito (foi emanado por um órgão da administração) e destinatário;
 - 6.4.2. Respeita a uma conduta unilateral;
 - 6.4.3. Define uma situação jurídica concreta no exercício de um poder de autoridade e;
 - 6.4.3. Foi dado a conhecer ao destinatário.
- 6.5. Por outro lado, a mesma liquidação de Imposto do Selo, subjacente ao pedido, foi efectuada nos termos do disposto nos artigos 46º, nº 5 e 44º, nº 5 do Código do Imposto do Selo (redacção aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29/10), tendo sido aplicado o previsto nos artigos 119º e 120º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), nos termos dos quais os serviços da Administração Tributária devem enviar a cada sujeito passivo de imposto, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, das partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e colecta imputada a cada município da localização dos referidos prédios.
- 6.6. De acordo com o disposto no nº 7 do artigo 23º do Código do Imposto do Selo, *“tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba nº 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMP”,* nos termos do qual, *“o imposto é liquidado (...) com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita”* (sublinhado nosso).
- 6.7. Não obstante, o acto tributário ter em de obedecer às condições de existência acima referidas nos pontos 6.3. e 6.4. (ainda que operado por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado).

- 6.8. Assim, estamos perante um acto em massa ou em série (ou seja, perante actos produzidos em grande quantidade), facto que em nada obsta ao carácter singular da liquidação em crise porquanto, dado tratar-se de um acto administrativo (por referência ao conceito ínsito no artigo 148º do novo Código do Procedimento Administrativo - CPA), a liquidação é uma decisão que visa produzir efeitos jurídicos “*numa situação individual e concreta*”.
- 6.9. Nesse sentido, a individualidade do autor e do destinatário do acto está ligada à identificação nele constante, não obstante os mesmos sejam praticados em série, sendo que a situação a que se reportam os efeitos da decisão administrativa tem de ser uma situação concreta da realidade jurídico-tributária.
- 6.10. Respeitados todos estes requisitos, independentemente da querela doutrinária sobre o conceito de “*acto de massa ou em série*”, e sendo certo que legalmente podiam ser utilizados meios informáticos para a prática do acto tributário impugnado, dúvidas não restam que a liquidação de Imposto do Selo não padece do vício alegado pela Requerente.
- 6.11. Assim, confrontando com as exigências legais a observar quanto a uma acto administrativo, podemos concluir que os documentos de cobrança constantes dos autos (doc. nº 1 e nº 2 anexados com o pedido) preenchem não só os requisitos de fundamentação (previstos no artigo 77º, nº 2 da Lei Geral Tributária - LGT), indicando as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação do facto tributário e a operação de apuramento da matéria tributável e do tributo, bem como também identificam o autor do acto, ou seja, a Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com o descrito nos pontos 6.3. e 6.4., supra.

Da falta de audição prévia

- 6.12. A Requerente alega no seu pedido de pronúncia arbitral que antes do envio da nota de “*liquidação de Imposto do Selo previsto na verba 28.1.1 da TGIS, relativamente ao ano de 2014*”, porque se tratava “*de um imposto relativamente novo (...)*” não lhe deveria ter sido liquidado “*(...) sem se lhe dar a oportunidade de pronunciar-se antes da liquidação, conforme prescrito pelo art. 60º, nº 1, alínea a) da LGT*”.
- 6.13. Com efeito, o artigo 60º nº 1 da LGT dispõe que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se (sempre que a lei não prescrever em sentido diverso), por qualquer das formas aí enunciadas, nomeadamente, antes da liquidação.
- 6.14. Ainda nos termos do artigo da LGT identificado no ponto anterior, o direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária, em carta registada a enviar, para esse efeito, para o domicílio fiscal do contribuinte, podendo este ser exercido oralmente ou por escrito, em prazo não inferior a 8 dias nem superior a 15 dias.
- 6.15. Nestes termos, pode concluir-se que o direito de audição dos contribuintes integra o princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito, consignado no artigo 167º, nº 5 da CRP e no artigo 60º e segs. da LGT.
- 6.16. Contudo, o exposto nos pontos anteriores não pode significar a audiência prévia dos sujeitos passivos antes de todos os actos de liquidação efectuados pela Administração Tributária, em cumprimento da lei, de acordo com declarações dos contribuintes ou baseadas em elementos existentes nos seus registos e que a obrigam a efectuar uma tributação periodicamente (como é o caso de impostos como o IMI e o Imposto do Selo da verba 28).
- 6.17. Na verdade, nos casos em que, no procedimento de liquidação de tributos, a Administração Tributária actua com base em poderes vinculados, ou seja, nas situações em que, a não existir concordância por parte do obrigado fiscal, ele deverá

contestar a correcção da interpretação e aplicação da lei, não há obrigatoriedade de conceder direito de audição prévia aos sujeitos passivos.²⁴

6.18. Assim, no caso em análise, conclui-se que não havia lugar a audição prévia inexistindo a invocada ilegalidade por não ter sido facultado, à Requerente, o seu exercício.²⁵

6.19. Recorde-se que o tributo em causa está sujeito ao regime constitucional do imposto porquanto, de harmonia com o disposto no n.º 3, do artigo 103.º da CRP “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Da duplicação de colecta

6.20. Neste âmbito, alega a Requerente que se está “*perante uma situação de duplicação de colecta (...)*” porquanto sobre o mesmo facto tributário, e no mesmo período temporal, incidiram impostos de idêntica natureza “*(...) sobre a totalidade do VPT (...) estando pago o IMI (...)*”.

6.21. Em termos gerais, e tendo em consideração os pressuposto de incidência do imposto (cuidadosamente protegido pelo princípio da legalidade fiscal, resultante do disposto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP), dispõe o artigo 205.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que “*haverá duplicação de colecta (...) quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo*”.

²⁴ Nesta matéria, vide Casalta Nabais, in “*Direito Fiscal*”, Almedina, 7ª edição, 2012, p. 337.

²⁵ Neste sentido, vide Decisão Arbitral n.º 74/2015, de 14 de Outubro de 2015.

6.22. Não obstante, a jurisprudência e a doutrina têm entendido que a duplicação de colecta só se verifica quando se verificarem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) Esteja pago um tributo;
- b) Se exija da mesma ou de diferente pessoa um outro tributo de igual natureza;
- c) Tal tributo se refira ao mesmo período de tempo.²⁶

6.23. Segundo Jorge Lopes de Sousa, “a duplicação da colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta (...)” tornando-se, “no entanto, (...) necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma (...)” (sublinhado nosso).²⁷²⁸

6.24. Contudo, na situação em análise, temos que a um terreno para construção (propriedade da Requerente) foram aplicados, no ano de 2014, dois impostos, o IMI e o Imposto do Selo constante da verba 28.1. da TGIS:

6.24.1. Ora, se o IMI se trata de um imposto municipal que “(...) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português (...)”, sendo “(...) liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita” (sublinhado nosso);

²⁶ Cfr. entre outros, o AC do STA nº 01181/12, datado de 18/12/2013.

²⁷ Cfr. CPPT anotado e comentado, 6ª edição, 2011, vol. III, pág. 526. Neste âmbito, o mesmo autor esclarece que, para que se possa concluir pela duplicação da colecta é essencial que o tributo esteja pago por inteiro (vide pág. 527 da mesma obra).

²⁸ Nesta matéria, cfr. AC TCAS, processo nº 3145/09, de 11/9/2012 e Jorge Lopes de Sousa, in “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*”, II volume, Áreas Editora, 5ª. edição, 2007, pág. 394.

6.24.2. Já o Imposto do Selo da verba 28.1. da TGIS trata-se de um imposto introduzido pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, através do qual o legislador pretendeu introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de determinados prédios urbanos de luxo (com afectação habitacional) tendo considerado, como elemento determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos, nas condições descritas, de elevado valor (considerados de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria (e passou) a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo.

6.25. Na verdade, no que diz respeito ao Imposto do Selo, no preâmbulo do projecto de Lei, que introduziu as alterações em matéria da verba 28 da TGIS, foram apresentados como motivos para a criação de uma taxa em sede deste imposto incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo VPT fosse igual ou superior a um milhão de Euros, os seguintes:

6.25.1. *“A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um reforço da consolidação orçamental que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental”* (sublinhado nosso).

6.25.2. *“Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento (...) estando o Governo fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho”* (sublinhado nosso).

6.25.3. *“Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”* (sublinhado nosso).

- 6.26. Assim, resulta desta motivação do legislador que a tributação em causa visa “uma efectiva repartição dos sacrifícios”, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas), pelo que se pode concluir que a fundamentação da medida designada por “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta pois na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal (chamando a contribuir de uma forma mais agravada os titulares de propriedades de elevado valor destinadas à habitação), ao fazer incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de Euros” (sublinhado nosso).
- 6.27. Mas, refira-se que também do próprio “espírito” da Lei nº 55-A/2012 [apreensível na exposição de motivos da Proposta de Lei nº 96/XII – 2ª (Diário da Assembleia da República, série A, nº 3, 21/09/2012, pág. 44)] nada mais decorre senão a preocupação de *“angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza mais poupadas no passado à voragem do Fisco (...), em particular, os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade (...).”*²⁹
- 6.28. Assim, face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que não estamos perante um caso de duplicação de colecta mas, no limite, perante uma situação de dupla tributação, porquanto existem várias normas de incidência (ainda que de diferentes impostos) que se aplicam ao mesmo facto tributário, não sendo esta ilegal mas sim desejada pelo legislador, face aos motivos acima expostos.³⁰

²⁹ Tal esclarecimento terá surgido (como informado na Decisão Arbitral nº 144/2013-T, de 12 de Dezembro) aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República da Proposta de Lei acima identificada, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série nº 9/XII – 2, de 11 de Outubro, pág. 32) que *“o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”*, donde se infere que, em 2012 e 2013, a realidade a tributar são, não obstante a imprecisão terminológica da lei, os prédio (urbanos) habitacionais, ou seja, em linguagem corrente, as casas e não outras realidades.

Da inconstitucionalidade – da alegada violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade

6.29. Nesta matéria, defende a Requerente que com a alteração efectuada pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro [que veio alterar a redacção da verba 28.1. da TGIS, passando a nova redacção a incluir, a partir de 01/01/2014, “os terrenos cuja edificação, autorizada ou prevista, seja habitação (...)”], aquele verba é “*inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade (...) razão pela qual deve ser desaplicada*”.

6.30. Quanto a esta alegada inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS, veio referir a Requerida que “*como decorre do recentíssimo Acórdão prolatado a 11 de Novembro de 2015 pelo (...) Tribunal Constitucional, no âmbito do processo nº 542/14, já se referindo às alterações introduzidas pela Lei nº 83-C/20123 de 31 de Dezembro decidiu (...) não julgar inconstitucional a norma da verba 28. e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/20121, de 29 de outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00*”, “*não se verificando a violação de parâmetros de constitucionalidade (...), nem quaisquer outros (...)*” (sublinhado nosso).

6.31. Nesta matéria, segundo a Requerida, “*conclui o douto tribunal que (...) a verba 28 da TGIS não enferma de nenhuma inconstitucionalidade, inexistindo qualquer violação dos princípios constitucionais conformadores da lei fiscal, especificamente, dos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade (...)*”.

³⁰ Neste âmbito, vide, com as necessárias adaptações, o AC STA (rec. nº 21.671) de 4/06/97 e o AC STA (rec. 21.135) de 29/01/97.

6.32. Ora, neste âmbito será importante começar por analisar que as alterações decorrentes da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, no caso em concreto, o aditamento à TGIS da verba 28, com a seguinte redacção (sublinhado e negrito nosso):

“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00 – sobre o VPT para efeito de IMI:

28.1 - Por prédio com afectação habitacional - 1%.

28.2 - Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças - 7,5%”

6.33. Com efeito, aquele diploma “*introduziu um conjunto de alterações nos diplomas codificadores de três impostos – IRS, IRC e Imposto do Selo – assim como na Lei Geral Tributária, entre as quais a norma em análise, todas norteadas à obtenção suplementar de receita fiscal e, em geral, a contrariar o desequilíbrio orçamental*”.³¹

6.34. Assim, “*invocando os princípios da equidade social e justiça fiscal, foi agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, introduziram-se medidas de reforço de combate à fraude e evasão fiscal, através do reforço do regime aplicável às manifestações de fortuna dos sujeitos passivos e às transferências de e para os paraísos fiscais, a que se somou a introdução, no âmbito do Imposto do Selo, da tributação de situações jurídicas (...), que se entendeu capazes de suportar esforço fiscal acrescidos, distribuindo desse modo mais equitativamente o sacrifício para atingir a consolidação orçamental exigido aos contribuintes*” (sublinhado nosso).³²

³¹ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional nº 590/2015, de 11 de Novembro (Processo nº 542/14) - ponto 9.

³² Vide nota de rodapé anterior.

6.35. Nesta matéria, pronunciou-se o Tribunal Constitucional, no âmbito do Acórdão invocado pela Requerida e acima identificado (vide ponto 6.30., supra), quanto à alegada inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS, por alegada violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

6.36. Com efeito, e no que diz respeito ao princípio da igualdade tributária e capacidade contributiva, afasta aquele Tribunal a “névoa” da inconstitucionalidade, porquanto:

6.36.1. *“Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao (...) da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é susceptível de fundar a imposição de contributo acrescido para saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido princípio da equidade social na austeridade”* (sublinhado nosso).

6.36.2. Por outro lado, esclarece ainda aquele Acórdão que *“o princípio constitucional da igualdade tributária (...) encontra concretização na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...)”* e que *“uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos”* (sublinhado nosso).³³

6.36.3. E tal critério, como sublinha Casalta Nabais, citado naquele Acórdão, encontra-se no princípio da capacidade contributiva, ao implicar *“(...) igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”*.³⁴

³³ Neste sentido, é citado Teixeira Ribeiro, in “Lições de Finanças Públicas”, 5ª Edição, pág. 261.

³⁴ In “Direito Fiscal”, 7ª Edição, 2012, pág. 155.

6.37. Ora, “como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva (...) afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários se atenha a revelações de capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses do respectivo imposto” (sublinhado nosso).³⁵

36

6.38. Por outro lado, o mesmo Acórdão refere que “o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais”, ou seja, “o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também ao cumprimento das finalidades do sistema fiscal”.³⁷

6.39. Em suma, “(...) o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas”, seja “na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem excepção”, seja “na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontram em situações iguais e de modo diferente os contribuintes que se encontram em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva”, seja ainda “na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional” (sublinhado nosso).³⁸

6.40. Assim, “a incidência do Imposto do Selo (...) remete aqui, no que concerne a elementos essenciais da liquidação do tributo (...) para a regulação constante do Código do IMI (...)”, sendo que “a doutrina atribui-lhe mesmo a condição de taxa adicional de IMI, dirigido a discriminar os prédios de mais elevado valor patrimonial e sujeitá-los a um regime fiscal mais gravoso que os restantes (...)”

³⁵ Vide Casalta Nabais, obra citada na nota de rodapé anterior, pág. 157.

³⁶ Neste mesmo sentido, vide AC TC nº 84/20103, citado no AC TC nº 590/2015, de 11 de Novembro.

³⁷ Neste sentido, vide AC TC nº 84/2003.

³⁸ Neste sentido, vide AC TC nº 695/2014.

explicando a criação de um novo facto sujeito a Imposto do Selo, para além da heterogeneidade que o reveste este imposto, pela necessidade de aumentar as receitas fiscais do Estado, uma vez que a receita do IMI reverte a favor dos municípios e o Imposto do Selo é uma receita do Estado” (sublinhado nosso).³⁹

6.41. Por outro lado, e no que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, afasta também aquele Tribunal a alegada inconstitucionalidade invocada pela Requerente, porquanto (e cite-se):

6.41.1. “O legislador não visou apenas por este meio o objectivo de reequilíbrio das contas públicas (...) pretendeu (...) alargar a base tributável à riqueza exteriorizada na propriedade de prédios urbanos destinados à habitação de elevado valor e (...) como instrumento de obtenção de mais receita e (...) de alívio do esforço que pudesse vir a incidir sobre outras fontes de receita ou sobre a redução da despesa pública, com vista a cumprir as metas do défice público, não sofre dúvidas que as verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba nº 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir” (sublinhado nosso).

6.41.2. Assim, “enquanto medida fiscal dirigida a afectar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos com vocação habitacional e de mais alto valor, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade” (sublinhado nosso).

6.42. Assim, reitera-se aqui que fica afastada, pelas razões acima expostas, a alegada inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS, no que diz respeito aos princípios constitucionais supra referidos.

³⁹ Vide José Maria Fernando Pires, in “*Lições de Imposto sobre o Património*”, Coimbra, 3ª Edição, 2015, pág. 504 e pág. 506.

- 6.43. Nestes termos, em cumprimento do novo normativo, e não obstante o texto da referida Lei nº 55-A/2012 (em vigor desde 30 de Outubro de 2012) não ter procedido à qualificação dos conceitos que constavam da referida verba nº 28 (nomeadamente, do conceito de “*prédio com afectação habitacional*”), se observarmos o disposto no artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo (também aditado pela referida Lei), verifica-se que “*às matérias não reguladas no presente Código, respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o Código do IMP*”.
- 6.44. Da leitura do Código do IMI, facilmente nos apercebemos que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” remete, naturalmente, para o conceito de “*prédio urbano*”, definido nos termos daquele Código.^{40 41 42}
- 6.45. Neste âmbito, entre as várias espécies de “*prédios urbanos*” referidos no artigo 6º do Código do IMI, estão expressamente mencionados os “*terrenos para construção*” [nº1, alínea c)], acrescentando o nº 3 do mesmo artigo que se consideram “*terrenos para construção os terrenos (...) para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção (...)*” (sublinhado nosso).

⁴⁰ Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 2º, nº 1 do Código do IMI, “*(...) prédio é toda a fracção de território, abrangendo (...) edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como (...) edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial*” (sublinhado nosso).

⁴¹ Adicionalmente, de acordo com o disposto nos nº 2 e 3 do artigo 2º do Código do IMI, “*os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios*”, presumindo-se “*o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano*”.

⁴² Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 4º do Código do IMI, “*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*”.

6.46. Como se vê pelas normas do Código do IMI acima transcritas, não era possível extrair, nos anos de 2012 e 2013, o que o legislador pretendeu dizer quando referia no texto da lei “prédios com afectação habitacional” (porquanto não era utilizado esse conceito na classificação dos prédios, também não se encontrando este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma), pelo que na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de “prédio com afectação habitacional” com qualquer outro conceito utilizado noutros diplomas, o texto da lei era o ponto de partida da interpretação daquela expressão (pois era com base nele que se teria de reconstituir o pensamento legislativo, conforme decorre do disposto no nº 1, do artigo 9º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11º, nº 1, da LGT).⁴³

6.47. Assim, tendo em consideração o disposto no artigo 9º do Código Civil de que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”, não podendo “ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”, foi entendido em diversas Decisões Arbitrais que o conceito mais próximo do teor literal da expressão “prédio com afectação habitacional” era manifestamente o de “prédios habitacionais” (referido no artigo 6º, nº 1 do Código do IMI e definido no nº 2 do mesmo artigo), abrangendo os edifícios ou construções licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal os fins habitacionais (sublinhado nosso).^{44 45 46}

⁴³ Vide Decisão Arbitral nº 48/2013-T, de 9 de Outubro.

⁴⁴ Neste sentido, vide Acórdão TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho.

⁴⁵ Nesta matéria, foi sempre tido em consideração que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação.

⁴⁶ Cfr. Acórdão TCAS Processo 5320/12, de 2 de Outubro, Acórdão TCAS Processo 7073/13, de 12 de Dezembro e Acórdão TCAS 2912/09, de 27 de Março de 2014.

- 6.48. Por último, importará ainda referir que na actividade interpretativa acima enunciada foi sempre importante indagar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28.1. da TGIS, na redacção em vigor nos anos de 2012 e 2013 e, em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil, quais as circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma foi aplicada.⁴⁷
- 6.49. E se, em resultado da motivação do legislador, a tributação introduzida pelo aditamento da verba 28. da TGIS visava “uma efectiva repartição dos sacrificios”, fazendo incidir a mesma sobre a propriedade (por contraposição, nomeadamente, aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas), por ser demasiado ampla, a enunciação dos motivos subjacente à adopção das novas medidas poucos contributos veio trazer para a interpretação do conceito de “prédio urbano com afectação habitacional”, contribuindo para a incerteza quanto à inclusão na mesma dos “terrenos para construção” (sublinhado nosso).⁴⁸
- 6.50. Ora, se tal lógica argumentativa dos motivos subjacentes à introdução da nova tributação parecia fazer sentido quando aplicada a uma “habitação”, sempre que a mesma representasse, por parte do seu titular, uma capacidade contributiva acima da média (e, nessa medida, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal), já não faria qualquer sentido se aplicada a um “terreno para construção”, pelo que foi entendimento, uma vez mais, em diversas Decisões Arbitrais, que “não pode a Requerida distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal e os princípios da legalidade fiscal (artigo 103º, nº 2 da CRP), da justiça, da igualdade e da proporcionalidade fiscal (naquele incluídos)” (sublinhado nosso).
- 6.51. Nestes termos, tem sido concluído em diversas Decisões Arbitrais que pode aferir-se que a realidade que se pretendeu tributar (nos anos de 2012 e 2013), pelos motivos

⁴⁷ Neste âmbito, a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir o pensamento legislativo, a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, conforme referido no ponto 6.47. desta Decisão Arbitral.

⁴⁸ Quanto à exposição dos motivos, vide pontos 6.25. a 6.27., supra.

acima exposto, foi afinal, em linguagem corrente, a das “casas”, e não quaisquer outras realidades.⁴⁹

6.52. Nestes termos, concluía-se que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “*habitacionais*” e “*terrenos para construção*”, não poderiam estes ser considerados como “*prédios urbanos com afectação habitacional*”, para efeitos do disposto na verba nº 28.1. da TGIS, na sua redacção originária (que lhe foi conferida pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro).⁵⁰

6.53. Assim, o conceito de “*prédio urbano com afectação habitacional*” (constante do texto da lei em vigor para os anos de 2012 e 2013), provavelmente mercê da sua imprecisão (facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação) foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, em vigor desde 1 de Janeiro de 2014), a qual deu nova redacção àquela verba nº 28.1. da TGIS, recortando o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6º do Código do IMI.⁵¹⁵²

6.54. Com efeito, esta alteração, “*a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, apenas torna inequívoco, para o futuro, que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1. da TGIS (...)*” (sublinhado nosso).⁵³

⁴⁹ Neste sentido, nomeadamente a Decisão Arbitral nº 757/2014, de 17 de Abril (da signatária) relativa à análise da legalidade de uma liquidação de imposto do Selo respeitante ao ano de 2013, citada no pedido de pronúncia arbitral pela Requerente mas que, no entender da signatária, não é idêntica (e por isso não aplicável) ao caso em análise.

⁵⁰ Neste sentido, vide Acórdão do STA, de 9 de Abril de 2014 (Processo nº 1870/13).

⁵¹ Vide neste sentido Acórdão STA nº 048/14, de 9 de Abril e Acórdão STA nº 0272/14, de 23 de Abril.

⁵² Neste âmbito, vide também Acórdão do STA, de 9 de Abril de 2014 (Processo nº 1870/13).

⁵³ Vide Acórdão STA nº 048/14, de 9 de Abril e Acórdão STA nº 0272/14, de 23 de Abril.

6.55. Nestes termos, de acordo com a nova redação da verba referida no ponto anterior, as liquidações de Imposto do Selo respeitantes ao ano de 2014 e seguintes incidirão também, de forma inequívoca, sobre (negrito nosso):⁵⁴

“28. - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (...), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1. - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%.

28.2. - Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%”.

Da afectação do terreno a comércio e serviços

6.56. Neste âmbito, refere a Requerente que o *“prédio em causa (...) corresponde ao Lote 43 do Alvará de Loteamento nº .../2009, emitido pela Câmara Municipal de Oeiras”, sendo “destinado à construção de 3.775 m2 de habitação” e “70 m2 de comércio/serviços e como tal foi inscrito na matriz urbana respectiva e avaliado subsequentemente (...)”.*

6.57. Ora, tendo em consideração o disposto na Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro (aplicável ao caso em análise), a mesma *“veio alterar a redacção da verba 28.1. da TGIS (...) tendo a nova redacção passado a incluir para efeitos de tributação (...), os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja habitação (...)”.*

⁵⁴ Neste sentido, vide Acórdão do STA, de 9 de Abril de 2014 (Processo nº 1870/13).

6.58. Assim, para a Requerente, *“nos moldes em que a norma está redigida e tendo presente os motivos subjacentes à aprovação da mesma, nada nos permite interpretá-la no sentido de esta abranger outros terrenos para além dos destinados à edificação de habitação (...)”,* pelo que não tendo sido efectuada a *“(...) prévia autonomização da parte destinada à construção de habitação, com o cálculo do respectivo VPT (...)”,* *“esta operação não tem qualquer cobertura na lei (...), o que significa que (...) o imposto apurado nesses termos seria sempre ilegal”.*

6.59. Nesta matéria, a Requerida aceita que o *“(...) Imposto do Selo deverá incidir apenas sobre a parte do prédio com afectação habitacional”,* pelo que *“sendo possível a determinação do montante correspondente à parte com afectação habitacional, o tributo deverá incidir sobre essa parte”.*

6.60. Em resumo, quanto à liquidação de Imposto do Selo objecto do pedido de pronúncia arbitral, face ao acima exposto:

6.60.1. Em termos gerais, o disposto na verba nº 28.1. da TGIS (na redacção dada pela Lei do OE para 2014) é aplicável aos terrenos para construção, nas condições legalmente definidas, porquanto sobre esta realidade pode incidir o Imposto do Selo, previsto naquela verba nº 28.1. da TGIS;

6.60.2. Contudo, no caso em análise, tendo em consideração as diferentes afectações do terreno propriedade da Requerente (habitação e comércio/serviços), o acto de liquidação objecto do pedido deverá incidir apenas sobre a parte do terreno afecta à habitação [de acordo com a informação constantes dos autos, da área total do terreno (3.845 m²), 3.775 m² dizem respeito à área afecta à habitação e 77 m² à área afecta a comércio e serviços)].

6.61. Assim, o acto de liquidação objecto do pedido (e, em consequência as notas de cobrança dele decorrentes) deverá ser mantido apenas no que diz respeito à área do terreno afecto à habitação (o que representará 98% da colecta), devendo ser anulado,

porque ilegal, na parte que respeita a comércio/serviços (o que representará 2% da colecta).

Do reembolso do imposto pago, com juros indemnizatórios

6.62. Nestes termos, e tendo em consideração a conclusão referida no ponto anterior, o reembolso do Imposto do Selo pago pela Requerente terá de ser efectuado na proporção da anulação da liquidação de imposto, nos termos acima descritos.

6.63. Por outro lado, e no que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na LGT e no CPPT*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

6.64. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

6.65. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*”.⁵⁵

56

⁵⁵ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, página 116).

⁵⁶ Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), Juros nas relações tributárias, in “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).

- 6.66. Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, n.ºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (sublinhado nosso).
- 6.67. Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 6.68. Na sequência da ilegalidade parcial do acto de liquidação acima já identificado (vide ponto 6.61., supra), e nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), *“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, pelo que terá de haver lugar ao reembolso parcial do montante pago pela Requerente, a título do imposto suportado (vide ponto 6.62., supra), como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.
- 6.69. Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT, preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1, do artigo 43º da LGT), a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a parte da quantia paga, no âmbito da liquidação de Imposto do Selo objecto do pedido de pronúncia arbitral, na proporção que se declarou ilegal, os quais serão contados de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja, desde a data do

eventual pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.70. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

6.71. Em consonância com o ponto anterior, e nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.72. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.⁵⁷

6.73. Nestes termos, tendo em consideração o acima analisado, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada à Requerente e à Requerida, na proporção do respectivo decaimento, ou seja, em 98% e em 2%, respectivamente.

7. DECISÃO

7.1. No caso em análise, tendo em consideração o exposto no capítulo anterior, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída, de forma repartida, a responsabilidade por custas arbitrais à Requerente e à Requerida na proporção do respectivo decaimento (98% e 2%, respectivamente), de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

⁵⁷ Assim, as Partes devem ser condenadas tendo em consideração o princípio da proporcionalidade, ou seja, sendo-lhes atribuída a responsabilidade por custas, na proporção em que forem parte vencida.

Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, nos termos acima expostos, condenando-se nesta medida a Requerida na anulação da liquidação de Imposto do Selo objecto do pedido na parte que diz respeito à afectação do terreno a comércio/serviços (2% do total da área do terreno),

Condenar parcialmente a Requerida no reembolso das quantias indevidamente pagas pela Requerente, no âmbito da liquidação de Imposto do Selo agora parcialmente anulada, na parte relativa à incidência de imposto relativamente à área do terreno afecta a comércio/serviços (2% do total da área do terreno), acrescidas, neste caso, de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;

Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do presente processo, na proporção do respectivo decaimento (em 98% e em 2%, respectivamente).

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em EUR 12.253,08.

Custas do processo: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 918,00, sendo 98% a cargo da Requerente e 2% a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Janeiro de 2016

O Árbitro

Sílvia Oliveira